

# Противодействие уклонению от уплаты налогов

## Tax evasion counteraction

УДК 340.5:347.73

DOI [10.15826/jtr.2016.2.1.017](https://doi.org/10.15826/jtr.2016.2.1.017)

**С. С. Быков**

*Байкальский государственный университет,*

*Иркутск, Россия*

**Г. Фрошер**

*Институт международного налогового права Университета Гамбурга,*

*Гамбург, Германия*

### **АНТИУКЛОНИТЕЛЬНЫЕ ПРЕДПИСАНИЯ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ РОССИИ И ГЕРМАНИИ: СРАВНЕНИЕ ОПЫТА РАЗРЕШЕНИЯ КОЛЛИЗИЙ<sup>1</sup>**

**АННОТАЦИЯ.** Десятки исследований последних лет свидетельствуют о том, что проблема уклонения от уплаты налогов обрела настолько глобальные масштабы, что ни одна страна в одиночку не в состоянии с нею справиться. Для этого требуется принципиально иной, комплексный подход. Данные обстоятельства, а также политическая воля лидеров стран G20 в решении проблемы уклонения обусловили старт проекта по противодействию размыванию налоговой базы в виде плана из 15 рекомендуемых мероприятий различной направленности (так называемый, план BEPS). Воплощение этого плана в жизнь, применительно к России, предусматривается Основными направлениями налоговой политики на 2016 г. и плановый период 2017–2018 гг. и предполагает имплементацию выработанных предложений в национальное законодательство. Неизбежно последует усложнение и без того весьма разнообразного инструментария противодействия уклонению от уплаты налогов, что существенно повысит риски конкуренции различных институтов противодействия в правоприменительной практике, суды уже сталкиваются с проблемой коллизии институтов при разрешении конкретных дел. В связи с тем, что от выбора подлежащего применению института зависит исход всего дела, решение проблемы их соотношения имеет как теоретическое, так и важное прикладное значение. С целью поиска оптимальных подходов к разрешению существующих (предполагаемых) коллизий антиуклонительных норм в статье проводится сравнительный анализ положений российского и германского налогового права. Гипотеза исследования заключается в том, что конкуренция норм или институтов налогового права возможна при условии сопоставимости оснований их применения, выполнения ими одинаковой функции, но очевидной разницы в результатах применения для налогоплательщика. С учетом данной гипотезы выделяется пять основных функций антиуклонительных норм: выявление факта ненадлежащего исчисления и (или) уплаты налога; квалификация транзакций или деятельности налогоплательщика и определение их последствий для целей налогообложения; обеспечение взыскания суммы налога с налогоплательщика; наказание за уклонение от уплаты налогов; предотвращение уклонения от уплаты налогов. Классификация институтов, проведенная на основе этих функций, позволила выявить потенциальные коллизии между ними. На базе

<sup>1</sup> Выполнено при финансовой поддержке Министерства образования и науки РФ и Германской службы академических обменов (DAAD) в рамках международного научно-образовательного сотрудничества по программе «Иммануил Кант» по теме «Противодействие уклонению от уплаты налогов и обеспечение защиты прав налогоплательщиков в процедурах такого противодействия: сравнительно-правовой аспект», номер НМ3681.

описания оснований и практики применения потенциально конкурирующих институтов, как в России, так и в Германии, предлагаются подходы, которые могут применяться для разрешения их коллизии в России.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА.** Уклонение от уплаты налогов; противодействие уклонению от уплаты налогов; налоговое планирование; минимизация налогов; БЕПС; противоуклонительные предписания; расчетный метод; налоговая выгода.

**S. S. Bykov**

*Baikal State University,  
Irkutsk, Russia*

**G. Frotscher**

*International Tax Institute («IIFS»)/ «Interdisziplinäres  
Zentrum für Internationales Finanzund Steuerwesen»)  
of the University of Hamburg,  
Hamburg, Germany*

## **ANTI-AVOIDANCE RULES IN RUSSIAN AND GERMAN TAX LAW: THE COMPARISON OF COLLISION RESOLUTION PRACTICES**

**ABSTRACT.** Dozens of research papers over the last years testify that the problem of tax avoidance has grown to such a global extend that no country is able to cope with it alone. To do this, a principally different, a new approach is required. These circumstances and the political will of the G20' leaders towards solving the problem of tax avoidance determined the start of the project for counteracting the tax base erosion in the form of a scheme of 15 recommended action items of various orientations (so-called plan BEPS). Implementation of this plan envisaged by Main Directions of Taxation Policy for 2016 and Planned Period of 2017 and 2018, to be applied to Russia, assumes implementation of the elaborated proposals in the national legislation. The unavoidable resulting complicity added to a variety of instrumentarium of counteracting tax avoidance will significantly increase the risks of competition between counteracting institutions in law enforcement practice. More than that, courts are already facing the problem of institutions' collisions in solving cases. Allowing for the fact that the outcome of the whole case depends on selecting the proper application of the institution, so solving the problem of their correlation has both a theoretical and a rather important applied significance. In order to search for optimal approaches to solving the existing or assumed collisions of anti-avoidance norms, the article carries out a comparative analysis of provisions of the Russian and German taxation laws. The hypothesis of the research is that competition of the norms or taxation law institutions is made possible in terms of comparability of substantiation of their application, execution a similar function by them, yet with evident difference of application results for taxpayers. In terms of this hypothesis, the article identifies five main function of anti-avoidance norms: identifying a fact of inappropriate calculation and (or) tax payment; qualifying transactions of the taxpayer's activity and determining their consequences for the tax purposes; providing recovery of the tax amount from the taxpayer; punishing for tax avoidance; preventing tax avoidance. Classification of the institutions carried on their basis allows to identify potential collisions between them. In terms of description of substantiations and application practice by competing institutions (both in Russia and Germany), the article gives a description of the approaches applied, in the author's opinion, for solving their collisions in Russia.

**KEY WORDS.** Tax avoidance; tax evasion; tax planning; counteraction against tax avoidance; estimation method; BEPS; GAAR; anti-avoidance rule; tax benefit.

### Введение

В 2013 г. Санкт-Петербургская декларация лидеров стран «Группы двадцати»<sup>2</sup> провозгласила уклонение от уплаты налогов одним из ключевых вызовов современной глобальной экономики: размывание налоговой базы и вывод прибыли в низконалоговые юрисдикции, осуществляемые, как правило, крупными транснациональными холдингами, лишают развивающиеся страны необходимых бюджетных доходов и подрывают условия справедливой конкуренции, а равно и веру граждан в справедливость налоговой системы. При этом внутринациональное и международное законодательство, призванные обеспечить справедливое налогообложение трансграничных операций, не просто не соблюдаются, а практически игнорируются. По меткому выражению экспертов Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), в наши дни «налоги платят лишь наивные»<sup>3</sup>.

По самым консервативным оценкам величина налогового разрыва, обусловленного выводом прибыли в низконалоговые юрисдикции (офшоры), составляет 4–10 % совокупных мировых поступлений от налога на прибыль организаций (100–240 млрд дол. США в год)<sup>4</sup>, что сопоставимо с доходами федерального бюджета России. Ситуация, в которой экономическая активность имеет место в одной стране, а прибыль от этой деятельности декларируется в другой, уже стала правилом, нежели исключением. В частности, по данным ОЭСР<sup>5</sup>, за 2010 г. Барбадос, Бермудские острова и Британские Виргинские острова получили в совокупности

больше прямых иностранных инвестиций (5,11 % их мирового объема), чем Германия (4,77 %) или Япония (3,76 %). За этот же период три названных юрисдикции в совокупности произвели больше прямых инвестиций в мировую экономику (4,54 %), чем Германия (4,28 %). Аналогичный анализ в разрезе стран еще более показателен: в 2010 г. Британские Виргинские острова, например, были вторым по величине инвестором в китайскую экономику (14 %), отставая от Гонконга (45 %), но опережая США (4 %). При этом Кипр, Британские Виргинские острова, Бермуды и Багамы находились в пятерке крупнейших стран-инвесторов в экономику России (28, 12, 7 и 6 % соответственно).

Десятки исследований последних лет<sup>6</sup> [1–16 др.] и публикаций в прессе<sup>7</sup> свидетельствуют о том, что проблема уклонения от уплаты налогов обрела настолько глобальные масштабы, что ни одна страна в одиночку не в состоянии с нею справиться; для этого требуется принципиально иной, комплексный подход. Эти обстоятельства, а также

<sup>6</sup> American Enterprise Institute for Public Policy Research. Report Card on Effective Corporate Tax Rates : United States Gets an F, Tax Policy Outlook. 2011. № 1. URL : [www.aei.org/files/2011/02/09/TPO-2011-01-g.pdf](http://www.aei.org/files/2011/02/09/TPO-2011-01-g.pdf) ; Citizens for Tax Justice with the Institute on Taxation and Economic Policy, Corporate Taxpayers and Corporate Tax Dodgers 2008–10, November 2011. URL : [www.ctj.org/corporatetaxdodgers/CorporateTaxDodgersReport.pdf](http://www.ctj.org/corporatetaxdodgers/CorporateTaxDodgersReport.pdf) ; The Greenlining Institute. Tech Untaxed – Tax Avoidance in Silicon Valley, and How America's Richest Company Pays a Lower Tax Rate than You Do, April 2012. URL : <http://greenlining.org/resources/pdfs/TechUntaxedReport.pdf> ; PwC. Global Effective Tax Rates, 14 April 2011. URL : [http://businessroundtable.org/uploads/studies-reports/downloads/Effective\\_Tax\\_Rate\\_Study.pdf](http://businessroundtable.org/uploads/studies-reports/downloads/Effective_Tax_Rate_Study.pdf) ; United States General Accountability Office. US Multinational Corporations – ETRs Are Correlated with Where Income Is Reported, August 2008. URL : [www.gao.gov/new.items/d08950.pdf](http://www.gao.gov/new.items/d08950.pdf).

<sup>7</sup> См. напр. целые циклы журналистских расследований в издательствах Bloomberg (The Great Corporate Tax Dodge. URL : <http://topics.bloomberg.com/the-great-corporate-tax-dodge/>), New York Times (But Nobody Pays That. URL : [http://topics.nytimes.com/top/features/timestopics/series/but\\_nobody\\_pays\\_that/index.html](http://topics.nytimes.com/top/features/timestopics/series/but_nobody_pays_that/index.html)), The Times (Secrets of Tax Avoiders. URL : <http://www.thetimes.co.uk/tto/money/tax/article3449686.ece>) и The Guardian (Tax Gap. URL : <http://www.theguardian.com/business/tax-gap>).

<sup>2</sup> URL : <http://ru.g20russia.ru/load/782775267>.

<sup>3</sup> OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, Paris, 2013. URL : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

<sup>4</sup> Оценки приведены по данным ОЭСР. URL : <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm>.

<sup>5</sup> OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, Paris, 2013. URL : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

политическая воля лидеров стран «Группы двадцати» обусловили старт проекта по противодействию размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения в виде соответствующего плана действий (далее — план BEPS)<sup>8</sup>, разрабатываемого ОЭСР по заказу «Группы двадцати» и состоящего из 15 мероприятий. Разработанные в течение 2013–2015 гг. мероприятия<sup>9</sup>, каждое из которых преследует определенную цель, охватывают различные по масштабу аспекты данной проблемы: от узкой и специальной так называемой «тонкой капитализации» (размывания прибыли компаний за счет процентных выплат и других финансовых схем)<sup>10</sup>, до несоответствия правил в области трансфертного ценообразования вызовам современной экономики<sup>11</sup>.

Стоит отметить, что еще до своего завершения работа экспертного сообщества над планом BEPS активизировала процессы реформирования налогового законодательства России в направлении внедрения в него лучших практик противодействия, апробированных за рубежом<sup>12</sup>. Так, в 2012 г. были введены в действие новые правила в сфере налогового контроля за ценами, выработанные на основе Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразо-

ванию для транснациональных компаний и налоговых ведомств<sup>13</sup>. С 2015 г. начали функционировать институты налогового резидентства организации (ст. 346.2 НК РФ), фактического получателя дохода (ст. 7 НК РФ), создан механизм налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний (гл. 3.4), ратифицирована Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам, а также утверждено Типовое межправительственное соглашение об обмене налоговой информацией. Все это происходило на фоне совершенствования практики применения традиционных для России институтов противодействия уклонению от уплаты налогов, таких как судебная доктрина оценки обоснованности налоговой выгоды, институт определения суммы налога расчетным путем, функциональное толкование норм налогового законодательства, налоговая и уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, обеспечительные меры и т. д.

С завершением работы ОЭСР над отчетами и появлением рекомендаций по проблеме размывания налоговой базы в окончательной редакции весьма вероятно дальнейшая интенсификация процессов реформирования налогового законодательства России с учетом выработанных предложений. Об этом, в частности, свидетельствует то, что Основные направления налоговой политики на 2016 г. и плановый период 2017–2018 гг. (п. 9 и 10 разд. 3) содержат упоминание о необходимости имплементации выработанных рекомендаций, а также конкретизируют первоочередные направления дальнейшего реформирования.

Все это так или иначе приведет к еще большему усложнению весьма разнообразного инструментария противодействия уклонению от уплаты

<sup>8</sup> Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), досл. перевод: План действий по проблеме размывания налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения. URL : <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

<sup>9</sup> Итоговые отчеты по каждому из мероприятий плана были опубликованы на сайте ОЭСР 5 окт. 2015 г. URL : <http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm>.

<sup>10</sup> OECD. Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 6 2015. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>.

<sup>11</sup> OECD. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>.

<sup>12</sup> См. напр. Национальный план по противодействию уклонению от уплаты налогов и сокрытию бенефициарных собственников (утв. 30 апр. 2014 г. № 2672 п-П113).

<sup>13</sup> OECD. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, OECD Publishing, Paris. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-en>.

налогов. При этом сложность данной системы не станет ее единственным недостатком: многие из применяемых и предлагаемых к применению институтов носят универсальных характер<sup>14</sup> и не ограничиваются лишь одним налогом, риски их конкуренции в правоприменительной практике существенно повышаются, более того, суды уже сталкиваются с проблемой коллизии институтов при разрешении конкретных дел [см. напр. 19; 20].

С учетом того, что от выбора подлежащего применению института зависит не только ход и результат налоговой проверки, но и исход всего дела, решение проблемы соотношения рассматриваемых институтов имеет как теоретическое, так и важное прикладное значение. Однако ввиду относительной новизны данной проблемы степень ее изученности в России недостаточна: комплексных исследований не проводилось, а отдельные публикации по данной тематике не исчерпывают ее содержания. В этой связи для поиска наиболее оптимального решения целесообразно обратиться к зарубежному опыту, в частности, опыту Германии. Ее налоговое законодательство является одним из наиболее разработанных не только в Европе, но и в мире, а антиуклонительные нормы применяются несколько десятилетий [21].

Таким образом, цель настоящей статьи — определить на основе сравнительного анализа норм российского и германского налогового права оптимальные подходы к разрешению коллизий антиуклонительных норм, существующих на текущий момент в российской правоприменительной практике. Для этого обратимся к описанию российской системы методов противодействия уклонению от уплаты налогов и определению вероятных причин их конкуренции на практике.

### **Система методов противодействия уклонению от уплаты налогов в России**

Отправной точкой данного исследования является тезис о том, что конкуренция норм или институтов налогового права возможна лишь при условиях:

- выполнения ими одной и той же функции;
- сопоставимости оснований их применения;
- наличия значимой разницы в результатах их применения.

Полагаем, что этот тезис в некоторой степени очевиден и не нуждается в доказывании, поскольку только в этом случае у правоприменителя в принципе может возникнуть проблема выбора. В этой связи особую роль в решении рассматриваемой проблемы играют функции, выполняемые теми или иными институтами налогового права.

Безусловно, все рассматриваемые в дальнейшем антиуклонительные нормы и институты «по-своему» противодействуют уклонению от уплаты налогов, ведь естественный конфликт интересов двух основных участников налоговых отношений — государства и налогоплательщика — отражается на содержании всех регламентирующих налоговые отношения норм права. Их функциональная нагрузка в целом заключается в принуждении налогоплательщиков к исполнению возложенных на них обязанностей, а также в предотвращении уклонения от уплаты налогов. Вместе с тем функция противодействия, задавая тон правового регулирования налоговых отношений и являясь для налогового права системообразующим фактором [17; 22], реализуется через конкретные подфункции, каждая из которых и предопределяет назначение тех или иных институтов. Анализ норм российского налогового права позволил выделить по меньшей мере пять таких подфункций:

<sup>14</sup> О понятии специальных и универсальных инструментов противодействия уклонению от уплаты налогов см. [17; 18].



1. Выявление факта ненадлежащего исчисления и (или) уплаты налога.

К институтам, функциональной нагрузкой которых является выявление таких фактов, следует относить все относительно обособленные комплексы норм, регламентирующие способы, формы и порядок получения налоговыми органами документов и информации о налогоплательщике, как от самого налогоплательщика, так и от третьих лиц. Будучи необходимой предпосылкой для всех последующих действий налоговых органов, информация, как осязаемый результат применения такого рода норм, является главной целью функционирования множества базовых институтов налогового права России. К ним, в частности, относятся:

- информирование налоговых органов (ст. 23, 85, 85.1, 86 НК РФ);
- постановка налогоплательщиков на налоговый учет (ст. 83–84 НК РФ);
- налоговый учет, осуществляемый налогоплательщиком в целях исчисления и уплаты налогов (ст. 313 НК РФ и системно увязанные с ней иные положения НК РФ);
- налоговое декларирование (гл. 13 НК РФ);
- налоговый контроль (включая все мероприятия налогового контроля, реализуемые как в рамках налоговых проверок, так и за их пределами);
- международный обмен информацией для налоговых целей и др.

2. Квалификация транзакций или деятельности налогоплательщика и определение их последствий для целей налогообложения.

Наличие у налогоплательщика финансовой заинтересованности в неуплате налога с одной стороны и риск санкций за уклонение от уплаты с другой приводит на практике к тому, что налогоплательщик всеми возможными способами стремится при формальном соблюдении законодательства обеспечить себе минимальную налоговую нагрузку. Зачастую это достигается путем применения норм налогового законодательства вне соответствия с их прямым назначением.

В этой связи главной задачей ряда институтов налогового права является «правильная» квалификация действий или деятельности налогоплательщика и определение их налоговых последствий в случае выявления фактов, очевидно свидетельствующих о злоупотреблениях с его стороны. В частности, к такого рода институтам можно отнести:

- судебную доктрину оценки обоснованности налоговой выгоды налогоплательщика (Постановление Пленума ВАС РФ № 53 от 12 октября 2006 г.);
- комплекс правил определения суммы налога, подлежащей уплате, при проведении налогового контроля по сделкам между взаимозависимыми лицами (в рамках раздела V.1 НК РФ) и при контроле за ценами в рамках выездных и камеральных налоговых проверок (ст. 154, 187, 340 НК РФ и другие в системной связи с положениями ст. 105.3 НК РФ), основывающихся на «принципе вытянутой руки» (arm-length principle);
- правила определения суммы налога, подлежащей уплате, расчетным путем (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, далее — расчетный метод).

3. Обеспечение взыскания суммы налога с налогоплательщика.

Сами по себе выявление факта уклонения от уплаты налога и правильная квалификация этих действий налогоплательщика не могут являться самоцелью, поскольку недостаточны для нивелирования негативных последствий этой деятельности для общества. Главная задача налоговых органов в этом смысле заключается, прежде всего, в обеспечении поступления суммы неуплаченного налога в бюджетную систему. Реализуется она в рамках системы институтов, первоочередной задачей которых является обеспечение поступления суммы налога в бюджет в условиях нежелания или активного сопротивления налогоплательщика:

- порядок взыскания суммы недоимки за счет денежных средств (ст.

46 НК РФ) или иного имущества (ст. 47 НК РФ) налогоплательщика;

- возможность солидарного исполнения обязанности по уплате налога при реорганизации налогоплательщика-организации (п. 7–8 ст. 50 НК РФ);

- возможность взыскания недоимки не только с налогоплательщика, но и с иных организаций в рамках холдинга (подп. 2 п. 2 ст. 45);

- обеспечительные меры (гл. 11, п. 10–11 ст. 101 НК РФ);

- институт налоговых агентов и др.

4. Наказание за уклонение от уплаты налогов.

Если первые три подфункции направлены на компенсацию ущерба, нанесенного бюджетной системе, то данная подфункция обеспечивает наказание лиц, вовлеченных в деятельность по уклонению, как неотъемлемый элемент механизма правового регулирования налоговых отношений. В его отсутствие уклонение не создавало бы для налогоплательщиков дополнительных рисков, что, с учетом вероятностного характера налоговой проверки, формировало бы весьма положительные стимулы для уклонения. Кроме того, в отличие от первых трех подфункций, наказание обеспечивается институтами не только налогового, но и уголовного, административного, а также гражданского права.

5. Предотвращение уклонения от уплаты налогов.

Во всем мире предотвращение уклонения является одним из важнейших приоритетов работы фискальных органов [см. напр. 23; 24 и др.] и обеспечивается, в той или иной степени, всей системой мер государственного противодействия уклонению от уплаты налогов. Так, общую превенцию обеспечивают и налоговый контроль, и налоговая ответственность, и обеспечительные меры, однако для ряда норм налогового права превенция является заглавной и, по сути, единственной функцией. К ним, например, можно

отнести специальные правила, ограничивающие возможности злоупотреблений в рамках отдельно взятого налога:

- ограничения на применение имущественного вычета по налогу на доходы физических лиц при приобретении жилого помещения у взаимозависимых лиц (п. 5 ст. 220 НК РФ);

- ограничения на применение амортизационной премии по налогу на прибыль организаций при реализации амортизируемого имущества лицу, являющемуся взаимозависимым с налогоплательщиком (п. 9 ст. 258 НК РФ);

- особый порядок подтверждения применяемой ставки и возмещения налога на добавленную стоимость при осуществлении операций, облагаемых по ставке 0 % (ст. 165 НК РФ) и др.

Подводя итог описанию подфункций, следует отметить, что достаточно очевидным предназначением подавляющего большинства норм общей части НК РФ, а также существенной доли норм особенной части является предотвращение и пресечение уклонения от уплаты налогов. В этой связи противодействие уклонению от уплаты налогов можно с полной уверенностью назвать едва ли не основной функцией налогового права, а также наиболее внятной и характерной чертой метода правового регулирования налоговых отношений [22].

Вместе с тем предложенное деление институтов противодействия в зависимости от выполняемых функций в значительной степени условно, поскольку многие из них с точки зрения выполняемых функций являются комплексными. Так, например, приостановление операций по счетам применяется и как мера обеспечения взыскания суммы налога (п. 1–2 ст. 76 НК РФ) и как мера, направленная на получение информации о налогоплательщике (п. 3 ст. 76 НК РФ). Определение суммы налога расчетным путем (подп. 7 п. 1

ст. 31 НК РФ) может рассматриваться и в качестве способа определения последствий отсутствия надлежащим образом оформленных документов, и как санкция за их отсутствие, и, в ряде случаев, как гарантия защиты прав налогоплательщика<sup>15</sup>. Равным образом, признание незаконными сделок, заключенных с целью уклонения от уплаты налогов, кем-то рассматривается как институт квалификации и определения последствий транзакции для налогоплательщика, а кто-то усматривает в этом институте весьма существенную карательную функцию<sup>16</sup>. В этой связи решение проблемы конкуренции в конечном итоге во многом зависит от теоретических представлений автора о преобладающей функции того или иного института. С учетом того, что дальнейшее изложение основано на позиции авторов настоящей статьи относительно доминирующих функций тех или иных институтов и не исключает иных подходов к их функциональной нагрузке, оно, безусловно, не претендует на бесспорность.

Другой немаловажной теоретической проблемой является потенциальная возможность конкуренции институтов налогового права и специальных средств и методов противодействия уклонению от уплаты налогов. Под последними мы понимаем организационные, технические, технико-юридические и иные приемы, повышающие эффективность деятельности налоговых органов, направленной на противодействие уклонению от уплаты налогов.

Риск-ориентированный подход в планировании выездных налоговых

проверок, комиссии по легализации налоговых баз, специализированные межрегиональные инспекции по централизованной обработке данных или по отдельным видам налогоплательщиков, Федеральный центр обработки данных ФНС РФ, специализированные программные комплексы, предназначенные для упрощения процедур налоговой проверки и т. д. — все это по существу разнопорядковые элементы относительно единой системы специальных средств и методов противодействия уклонению от уплаты налогов. Однако поскольку они очевидно не являются нормами права, то, казалось бы, объективно не могут вступить в конкуренцию с институтами налогового права.

Тем не менее, это впечатление в некоторой степени обманчиво. В повседневной практике налоговые органы и суды зачастую в качестве средства борьбы с налоговыми злоупотреблениями используют такой технико-юридический прием, как функциональное толкование норм налогового права. Будучи одним из традиционных способов толкования [25, с. 195–196], он формально не может вступать в конкуренцию, например, с судебной доктриной оценки обоснованности налоговой выгоды. Однако фактически суд весьма часто именно «выбирает» между этими двумя альтернативами. Равным образом сплошной налоговый контроль не рассматривается специалистами как эффективное средство борьбы с уклонением от уплаты налогов. В этой связи, например, в отношении тех налогоплательщиков, предпро-верочный анализ по которым выявил нарушения налогового законодательства, но проверка которых вероятней всего не приведет к сравнительно значимым доначислениям, реальной альтернативой выездным налоговым проверкам становится работа комиссий по

<sup>15</sup> См. напр. п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», Постановления Президиума ВАС РФ от 25 мая 2004 г. № 668/04 и от 19 июля 2011 г. № 1621/11.

<sup>16</sup> См. напр. п. 5 Постановления Пленума ВАС РФ от 10 апр. 2008 № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации».



легализации налоговых баз<sup>17</sup>. Таким образом, в отсутствие конкуренции специальные средства и методы формально могут применяться наряду, вместе, а иногда и вместо отдельных институтов налогового права, обеспечивая последним необходимую среду для эффективного функционирования.

Однако неправильным будет считать, что эти две системы существуют параллельно и независимо друг от друга: взаимосвязь между ними куда более тесная и отдаленно напоминает «брачные узы» уголовного процесса и криминалистики [26; 27]. Их взаимное влияние и взаимопроникновение приводят на практике к проблемам конкуренции, однако, ввиду ограниченности объемов статьи, данная проблема рассматривается нами как предмет отдельного исследования.

Наконец, последнее, на что следует обратить внимание прежде, чем переходить к сравнению институтов — это собственно методология настоящего исследования. В сравнительном правоведении достаточно общепринятым является подход, в рамках которого допускается сравнение лишь функционально-эквивалентных институтов [28, с. 341]. Вместе с тем, сравнивая институты противодействия уклонению от уплаты налогов, данное условие выполнить зачастую невозможно по следующим причинам:

1. Как уже было отмечено ранее, институты могут выполнять комплекс функций, причем их содержание зависит от конкретного правопорядка. В частности, в России для расчетного способа определения суммы налога, подлежащего уплате, весьма характерна функция гарантии защиты прав налогоплательщиков, тогда как в Германии она совершенно чужда эквивалентному с точки зрения текстового описания институту.

2. Одна и та же функция может реализовываться как в рамках институтов налогового права, так и без них, посредством применения специальных средств и методов. Например, квалификация транзакций или деятельности налогоплательщика, направленной исключительно на получение налоговой выгоды, осуществляется в России в рамках судебной доктрины оценки обоснованности налоговой выгоды, в Германии — в рамках универсального антиуклонительного предписания (*general anti-avoidance rule*, далее — GAAR), а в Великобритании она весьма долгое время осуществлялась посредством функционального толкования норм налогового законодательства<sup>18</sup>.

В этой связи, логика настоящего исследования предполагала предварительное выявление коллизий институтов в российской правоприменительной практике, поиск функционально-эквивалентных, а при их отсутствии — функционально-составимых институтов в налоговом праве Германии и определение наиболее оптимального способа разрешения коллизий российских институтов с учетом практики их предотвращения и (или) разрешения в Германии.

В процессе предварительного анализа российской правоприменительной практики нам не удалось выявить случаи практически-значимой конкуренции между институтами, выполняющими функции предотвращения или выявления фактов уклонения от уплаты налогов, а также обеспечения взыскания налогов. Полагаем, это связано с тем, что в рамках реализации данных функций конечный результат как для налогоплательщика, так и для государства будет во многом одинаковым независимо от

<sup>17</sup> О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы : письмо ФНС России от 17 июля 2013 № АС-4-2/12722.

<sup>18</sup> Подробнее см напр. GAAR study: A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system // Report by Graham Aaronson QC. 11 November 2011. URL : [http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130321041222/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar\\_final\\_report\\_111111.pdf](http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130321041222/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_final_report_111111.pdf).

применяемого института. Неважно сколько информации и откуда получит налоговый орган в целях выявления фактов уклонения, результат может быть одним – выявление искомого факта либо не выявление. Равным образом институты обеспечения взыскания не несут для налогоплательщика дополнительного бремени помимо собственно суммы налога, подлежащей уплате. Практически значимая конкуренция, соответственно, была выявлена лишь в рамках институтов ответственности и квалификации.

Накопленный опыт применения институтов ответственности обеспечивает в целом успешное предотвращение коллизий налоговой, гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности в российской правоприменительной практике, в связи с чем обратимся к сравнению, прежде всего, институтов квалификации.

### **Институты квалификации транзакций и деятельности налогоплательщика в России и Германии**

С учетом поставленной задачи за основу для сравнения были взяты указанные ранее применяемые и потенциально применимые в российской правоприменительной практике институты квалификации: судебная доктрина оценки обоснованности налоговой выгоды налогоплательщика; комплекс правил, основанных на «принципе вытянутой руки» (arm-length principle) и предназначенных для налогового контроля за ценами; институт определения суммы налога, подлежащей уплате, расчетным путем.

#### **1. Судебная доктрина оценки обоснованности налоговой выгоды налогоплательщика.**

В настоящее время доктрина оценки обоснованности налоговой выгоды является доминирующей при рассмотрении налоговых споров, связанных с применением различных схем уклонения от уплаты налогов.

Она изложена в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53. Проблемы применения на практике данного судебного акта могут быть предметом самостоятельного исследования, но применительно к целям настоящей работы мы остановимся лишь на условиях ее применения и последствиях для налогоплательщика.

Основания применения доктрины достаточно подробно изложены в тексте постановления и продиктованы насущными потребностями правоприменительной практики периода ее разработки. Вместе с тем, очевидная казуистичность, а также отсутствие строгой логики и взаимосвязи пунктов, с одной стороны позволяют судам применять доктрину максимально гибко, исходя из потребностей практики, а с другой – лишают эту практику необходимой предсказуемости. Анализ данной практики, тем не менее, позволяет обнаружить по меньшей мере два наиболее распространенных основания ее применения:

- отсутствие деловой цели в действиях налогоплательщика, направленных на получение налоговой выгоды;
- сомнения в реальности операций, отражаемых налогоплательщиком в учете.

Если говорить о случаях первой группы, то необходимо отметить, что по общему правилу налоговая выгода по логике суда – это «надстройка», следствие или результат какой-то реальной предпринимательской деятельности, направленной на достижение определенных деловых целей (получение экономического эффекта). С учетом того, что налоговая выгода может быть лишь следствием такой предпринимательской деятельности, в Постановлении Пленума ВАС РФ № 53 содержится достаточно логичный и общепризнанный в мировой практике тезис о том, что выгода, ставшая самостоятельной деловой целью, не может быть признана обоснованной.

Случаи, в которых налоговая выгода являлась самостоятельной деловой целью, достаточно часто становились предметом разбирательства на уровне ВАС РФ<sup>19</sup>, вместе с тем гораздо чаще налоговыми органами ставится под сомнение реальность осуществления той или иной операции<sup>20</sup>. При этом под реальностью мы понимаем не только реальное существование того или иного товара, приобретаемого в рамках предпринимательской деятельности, но и приобретение товара у конкретного лица (поставщика), наличие прав у продавца на продаваемый товар и т. д. Иными словами, реальность в данном случае рассматривается нами как характеристика каждого из обстоятельств, приведших к заявлению права на налоговую выгоду.

В рассматриваемом постановлении содержится множество как основных, так и факультативных признаков нереальности операций. К ним, в частности, относятся:

- невозможность реального осуществления налогоплательщиком операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

- отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

- учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности

также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций;

- совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета;

- взаимозависимость участников сделок;

- действие без должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента и др.

В качестве последствия получения необоснованной налоговой выгоды Пленум ВАС РФ обозначил отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением. Вместе с тем размер выгоды, которая будет признана судом необоснованной, и в удовлетворении требований по которой будет отказано, зависит от группы факторов. Как и в части оснований применения доктрины, четкая система определения величины выгоды налогоплательщика, являющейся необоснованной, до настоящего времени не сложилась. Практика определения последствий хоть и развивается, но все еще носит фрагментарный характер. Тем не менее, из положений Постановления Пленума ВАС № 53 следует, что возможны лишь два негативных для налогоплательщика исхода применения рассматриваемой доктрины:

1. Налоговая выгода может быть признана необоснованной частично. Основанием для такого вывода может служить п. 7 постановления, в котором указывается, что «если суд на основании оценки представленных налоговым органом и налогоплательщиком доказательств придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции». Иными словами, этим постановлением в налоговых отношениях провозглашен

<sup>19</sup> См. напр. Постановления Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 г. № 1997/10, от 6 июля 2010 г. № 17152/09, от 29 сент. 2010 г. № 2341/10, от 11 мая 2010 г. № 18172/09 и др.

<sup>20</sup> См. напр. Постановления Президиума ВАС РФ от 19 апр. 2011 г. № 17648/10, от 31 мая 2011 г. № 17649/10 и др.

принцип приоритета существа над формой [28–31], предполагающий учет реальных намерений и воли сторон, а не их документального оформления<sup>21</sup>, а также обеспечивающий учет экономического содержания операции при ее налогообложении<sup>22</sup> и рыночных условий ценообразования<sup>23</sup>. В результате применения данного принципа налогоплательщик не лишается налоговой выгоды полностью, но утрачивает ту ее часть, которая обеспечивается формальными основаниями, не имея под собой реальных.

В этом смысле весьма показательна аналогия с налоговыми последствиями установления судом факта неправильной юридической квалификации налогоплательщиком сделок и оценки налоговых последствий их исполнения (подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ), закрепленными в п. 77 Постановления Пленума Верховного Суда РФ № 25 от 23 июня 2015 г. Данный пункт практически дословно воспроизводит положения п. 7 Постановления Пленума ВАС РФ № 53<sup>24</sup>, уточняя лишь, что во внимание принимается экономическое содержание не только одной операции, но и совокупности операций в их взаимосвязи. Однако равенство последствий не означает в данном случае идентичности условий их применения: констатация отсутствия деловой цели по Постановлению

Пленума ВАС РФ № 53 допускается в рамках налоговой проверки со взысканием доначисленной суммы налога в бесспорном порядке, тогда как изменение юридической квалификации сделки, совершенной налогоплательщиком, или статуса и характера его деятельности требует от налогового органа обращения за взысканием доначисленной суммы налога в суд.

Очевидно наблюдаемая конкуренция институтов в данном случае, однако, не влечет возникновения на практике коллизий: уже довольно традиционным в российской практике стал подход, в рамках которого изменение юридической квалификации сделки по сути равнозначно признанию ее притворной<sup>25</sup>, а для применения последствий недействительности притворной (ничтожной) сделки нет необходимости обращаться в суд<sup>26</sup>. В результате положения подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ на практике никогда не применяются, поскольку:

- разница в последствиях является необходимым условием конкуренции, а для налогоплательщика последствия идентичны (определение объема налоговых обязательств с учетом подлинного экономического содержания соответствующей операции);

- разница в порядках взыскания, предусмотренная для этих институтов (бесспорный в рамках применения доктрины оценки обоснованности налоговой выгоды и судебный — в рамках применения подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ) нивелирована Верховным

<sup>21</sup> См. напр. Постановления Президиума ВАС РФ от 22 июня 2010 г. № 1997/10, от 6 июля 2010 г. № 17152/09, от 29 сент. 2010 г. № 2341/10, от 11 мая 2010 г. № 18172/09 и др.

<sup>22</sup> См. напр. Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 и др.

<sup>23</sup> См. напр. Письмо Минфина РФ от 26 дек. 2012 г. № 03-02-07/1-316, Письмо ФНС РФ 16 сент. 2014 г. № ЕД-4-2/18674@.

<sup>24</sup> Абз. 4 п. 77: Если суд на основании оценки доказательств, представленных налоговым органом и налогоплательщиком, придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения не учел операции либо учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика, исходя из подлинного экономического содержания данной операции или совокупности операций в их взаимосвязи.

<sup>25</sup> Автору не доводилось сталкиваться в практической деятельности с переквалификацией сделки, которая бы не влекла признание такой сделки притворной (ст. 170 ГК РФ); при этом дополнительно упомянутые в подп. 3 п. 2 ст. 45 НК РФ «изменение статуса и характера деятельности этого налогоплательщика» на практике вообще не применяются, поскольку, по мнению автора, не отвечают требованиям правовой определенности.

<sup>26</sup> П. 7 Постановления Пленума ВАС РФ от 10 апр. 2008 г. № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации»; Постановление Президиума ВАС РФ от 6 нояб. 2012 г. № 8728/12 и др.

Судом РФ в рамках того же п. 77 Постановления Пленума № 25, обозначающего судебный порядок такого взыскания не как обязанность, а как право налогового органа.

В результате практика идет по пути наименьшего сопротивления, обеспечивая искомый результат с минимальными издержками для системы, что, вероятно, оправдано с экономической точки зрения, однако все еще представляет из себя произвол с юридической точки зрения.

2. Налоговая выгода может быть признана необоснованной полностью. Все обстоятельства, свидетельствующие о нереальности совершенных налогоплательщиком операций, влекут за собой признание связанной с ними налоговой выгоды необоснованной в полном объеме. Аналогичные последствия влечет за собой отсутствие в операции или совокупности операций налогоплательщика действительного экономического содержания.

Приведенный анализ оснований применения судебной доктрины для оценки обоснованности налоговой выгоды, а также ее последствий для налогоплательщика позволяет прийти к выводу о ее функциональной сопоставимости с институтом GAAR, закрепленным в ст. 42 Налогового кодекса Германии. Данный институт имеет длительную историю [21], является универсальным и применяется по остаточному принципу, т. е. в отношении тех ситуаций, когда в законодательстве отсутствуют специальные антиуклонительные предписания, направленные на предотвращение или пресечение соответствующих злоупотреблений со стороны налогоплательщиков.

Как следует из формулировки статьи, в случае выявления злоупотреблений обязательства налогоплательщика должны определяться с учетом необходимости применения правовых средств, соответствующих экономическому содержанию рассматриваемой операции. При этом в качестве злоупотребления

рассматривается использование правовых средств, не соответствующих экономическому содержанию и влекущих для налогоплательщиков дополнительную выгоду по сравнению с правовыми средствами, которые этому содержанию соответствовали бы. Вместе с тем, злоупотребление будет отсутствовать, если налогоплательщик докажет наличие у него иной деловой цели, отличной от получения налоговой выгоды.

Иными словами, основания для применения GAAR присутствуют, если:

- налогоплательщиком выбраны правовые средства, не соответствующие преследуемым целям;
- выбранные правовые средства влекут для налогоплательщика налоговую выгоду, права на которую бы не возникло при применении правовых средств, соответствующих цели;
- законодатель не предполагал получение налогоплательщиками налоговой выгоды в подобных ситуациях;
- налогоплательщик не в состоянии продемонстрировать наличие иных деловых целей помимо налоговой выгоды для применения выбранных правовых средств<sup>27</sup>.

Последствия GAAR для налогоплательщика фактически идентичны последствиям применения доктрины оценки обоснованности налоговой выгоды применительно к ситуациям, в которых отсутствует самостоятельная цель делового характера:

- при возможности установления реального экономического содержания операции, объем обязательств налогоплательщика определяется исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции;
- при отсутствии какого-либо самостоятельного экономического содержания у операции или совокупности операций налого-

<sup>27</sup> Согласно Комментариям налоговой службы Германии (Anwendungserlass zur Abgabenordnung 2014 Vom 31. Januar 2014 (BStBl I 2014)).



плательщика, он в полном объеме лишается налоговой выгоды.

Проблема поиска функционального эквивалента доктрины оценки обоснованности налоговой выгоды применительно к ситуациям нереальности отражаемых в учете операций сознательно опускается нами в данном случае ввиду ограниченности объема статьи, а также отсутствия на практике проблемы конкуренции рассматриваемой доктрины в данной части с каким-либо институтом.

2. Институт налогового контроля за ценами.

Система правил, предназначенных для проверки обоснованности примененных налогоплательщиком цен по сделке, базируется на так называемом «принципе вытянутой руки» — кальке с английского «arm's length principle», которое, в свою очередь, происходит от идиоматического выражения «keep somebody at arm's length», обозначающего «держат кого-то на достаточном расстоянии, избегать близости, тесного контакта»<sup>28</sup>. В результате дословный перевод может ввести в заблуждение относительно природы рассматриваемого принципа. В этой связи полагаем, что формулировка «принцип вытянутой руки», создающая в русскоязычном контексте впечатление высокой степени близости, должна быть заменена на более отвечающие содержанию принципа сочетание: «принцип необходимой дистанции» или «принцип дистанции независимости».

В наиболее общем виде содержание данного принципа раскрывается в ст. 9 Модельной конвенции по налогам на доход и капитал ОЭСР<sup>29</sup> и ст. 9 Типовой конвенции ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися

странами<sup>30</sup> и предполагает, что если одно предприятие прямо или косвенно участвует в управлении другим предприятием, в контроле над ним или в его капитале; или одни и те же лица прямо или косвенно участвуют в управлении обоими предприятиями, в контроле над ними или в их капитале, и между этими двумя предприятиями в их коммерческих или финансовых отношениях предусмотрены или установлены условия, отличающиеся от условий, которые могли бы быть предусмотрены между независимыми предприятиями, то любая прибыль, которая при отсутствии таких условий была бы получена одним из этих предприятий, но в силу наличия таких условий не была получена, может включаться в прибыль этого предприятия и облагаться соответствующим налогом<sup>31</sup>.

Конкретные правила, позволяющие установить размер полученной таким образом прибыли, выработаны в рамках Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых ведомств<sup>32</sup> и Практического руководства по трансфертному ценообразованию для развивающихся стран ООН<sup>33</sup>. Российские правила налогового контроля в области трансфертного ценообразования были выработаны на основе первого из упомянутых документов и имплементированы в российское законодательство с 1 января 2012 г. Генерализованная схема их применения такова:

1. В НК РФ определен перечень сделок (как внутрироссийских, так и

<sup>28</sup> URL : <http://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/length?q=length>.

<sup>29</sup> OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, Paris. DOI: [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2014-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en).

<sup>30</sup> UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, UN. DOI: <http://dx.doi.org/10.18356/a545408b-en>.

<sup>31</sup> Перевод приведен в соответствии с официальным текстом ст. 9 Типовой конвенции ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами на русском языке.

<sup>32</sup> DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-en>.

<sup>33</sup> UN. United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, UN. DOI: <http://dx.doi.org/10.18356/da89dfb5-en>.

внешнеторговых) цены по которым подлежат контролю (далее – контролируемые сделки), а также порядок уведомления налоговых органов об их совершении и о наиболее существенных с точки зрения контроля условиях.

2. Для целей проверки соответствия цен в контролируемых сделках рыночному уровню кодексом закреплены соответствующие методы определения интервала рыночных цен и границ интервала, соответствующих уровню цен, приемлемых для целей налогообложения.

3. Если цена по сделке выходит за границы интервала цен, приемлемых для целей налогообложения, то она должна быть откорректирована (либо налогоплательщиком самостоятельно, либо налоговыми органами в рамках проверки) до цены, соответствующей границе этого интервала, наиболее близкой к цене сделки.

4. В результате налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, а также, в ряде случаев, налог на добавленную стоимость и налог на добычу полезных ископаемых, исчисляются исходя из полученной цены и соответствующих ей расходов и (или) выручки.

В отношении сделок с взаимозависимостью, не подпадающих под понятие контролируемых, налоговые органы также сохраняют право контролировать соответствие примененных цен рыночным, однако уже в рамках камеральных и выездных налоговых проверок и с применением судебной доктрины оценки обоснованности налоговой выгоды<sup>34</sup>.

В Германии функционально-сопоставимым институтом является институт налогового контроля в области трансфертного ценообразования, закрепленный в рамках Закона о налогообложении трансграничных

операций<sup>35</sup>, Закона о налоге на прибыль организаций<sup>36</sup>, а также в рамках Налогового кодекса Германии<sup>37</sup> (в части процедур контроля и ответственности).

Будучи также основанным на Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию<sup>38</sup>, данный институт, тем не менее, отличается от российского аналога, в том числе в рамках генерализованной схемы:

1. К контролируемым в Германии отнесены лишь внешнеторговые сделки с взаимозависимыми лицами, отвечающие определенным условиям по характеру и объему. При этом налогоплательщик не обязан уведомлять налоговые органы о совершении таких сделок – контроль осуществляется в рамках общей процедуры налоговых проверок.

2. Применяемые методы определения интервала рыночных цен и границ интервала, соответствующих уровню цен, приемлемых для целей налогообложения, заимствованы из рекомендаций ОЭСР, поэтому в основном совпадают с российскими аналогами.

3. Последствия выхода за границы интервала цен, приемлемых для целей налогообложения, зависят от того, обеспечил ли налогоплательщик налоговые органы надлежащим образом оформленной документацией. В случае такого обеспечения при условии, что примененная цена находится в границах интервала, корректировки не последует; однако, если цена находится за границей интервала, то за основу для корректировки будет взята медиана интервала цен. Если же налогоплательщик не обеспечил налоговые органы надлежащими образом оформленными документами, за основу для корректировки будет взята наименее

<sup>34</sup> Письмо Минфина РФ от 26 дек. 2012 г. № 03-02-07/1-316, Письмо ФНС РФ 16 сент. 2014 г. № ЕД-4-2/18674@.

<sup>35</sup> Außensteuergesetz — AStG (German Foreign Transactions Tax Act).

<sup>36</sup> Körperschaftsteuergesetz — KStG (Corporate Income Tax Act).

<sup>37</sup> Abgabenordnung — AO (General Tax Code).

<sup>38</sup> DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2010-en>.

выгодная налогоплательщику граница интервала цен.

4. Выход за границы интервала приводит не к корректировке налоговой базы по налогу на прибыль или другим налогам, а рассматривается как скрытое распределение дивидендов, облагаемых в результате по ставке 15 %.

Подводя итог, следует отметить, что как в России, так и в Германии применение института контроля за ценами предполагает квалификацию построенных определенным образом взаимоотношений между взаимозависимыми лицами и определение их последствий для целей налогообложения с учетом принципа необходимой дистанции. Вместе с тем, наличие сделок между взаимозависимыми лицами может также являться одним из оснований применения доктрины оценки обоснованности получения налоговой выгоды (в России) или GAAR (в Германии), при этом последствия применения этих институтов могут отличаться, особенно в условиях отсутствия в рамках схемы взаимоотношений налогоплательщика и его контрагентов какого-либо экономического содержания.

3. Расчетный метод определения суммы налога, подлежащей уплате.

Определение налоговых обязательств налогоплательщиков расчетным путем является одним из наиболее динамично развивающихся в последнее время институтов противодействия уклонению от уплаты налогов в России. В соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ, налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в следующих случаях:

- отказ налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений

и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения;

- непредставление в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов;

- отсутствие учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения;

- ведение учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Таким образом Кодексом предусмотрены два источника информации, которая может быть положена в основу расчета:

- информация о самом налогоплательщике, имеющаяся в распоряжении налогового органа;

- информация об иных аналогичных налогоплательщиках.

Следует особо отметить, что методика определения суммы налога расчетным путем в законодательстве РФ о налогах и сборах отсутствует. Анализ ведомственных рекомендаций<sup>39</sup> позволяет заключить, что информация о самом налогоплательщике, имеющейся в распоряжении налогового органа, можно отнести налоговую и бухгалтерскую отчетность налогоплательщика; банковские выписки; сведения, содержащиеся в информационном ресурсе ФНС России; документы (информацию), полученные в порядке, предусмотренном статьей 93.1 НК РФ; документы и сведения, полученные по результатам ранее проведенных мероприятий налогового контроля в рамках камеральных и выездных налоговых проверок; документы, полученные от правоохранительных органов, прокуратуры, органов исполнительной власти, местного самоуправления; иную доступную налоговому органу информацию.

В случае, если собранная информация не позволяет достоверно

<sup>39</sup> Ввиду того, что рекомендации не были официально опубликованы, возможности привести источник опубликования отсутствуют.

установить объем налоговых обязательств проверяемого лица, налоговые органы используют информацию об иных аналогичных налогоплательщиках.

При выборе аналога налоговые органы, как правило, учитывают следующие критерии аналогичности предприятий: конкретный вид осуществляемой деятельности; сезонность деятельности; среднесписочную численность работников; объем выручки; наличие производственных, складских помещений, транспортных средств, оборудования; величину внеоборотных и оборотных активов по данным бухгалтерской отчетности; количество обособленных подразделений; долю проверяемого лица на товарном рынке; иные показатели, относящиеся к специфике деятельности налогоплательщика. При этом определение аналогов осуществляется исходя из максимально возможной совокупности указанных критериев.

Таким образом, обобщаемая в результате применения расчетного метода информация позволяет установить среднестатистический объем налоговых обязательств налогоплательщика даже в том случае, если по независящим от него обстоятельствам первичные документы были им утрачены. Тем самым в российской правоприменительной практике применение расчетного метода рассматривается зачастую не в качестве санкции за нарушение порядка ведения учета, а как гарантия защиты прав налогоплательщика<sup>40</sup>.

В Германии функционально-сопоставимым институтом является аналогичный порядок определения суммы налога расчетным путем, закрепленный в ст. 164 Налогового кодекса. Его основания применения во многом идентичны российским:

- отказ налогоплательщика представить необходимые пояснения или документы;

- отказ сотрудничать в рамках истребования информации при совершении налогоплательщиком операций с оффшорными юрисдикциями (п. 2 ст. 90 НК Германии);

- объективная невозможность представить первичные учетные документы и регистры учета, ведение которых предусмотрено законодательством;

- наличие веских оснований предполагать, что первичные документы и регистры учета содержат недостоверную информацию;

- наличие очевидных признаков неполноты или несоответствия информации, представленной налогоплательщиком относительно причин роста его доходов или активов, сопровождаемое отказом дать согласие на автоматический обмен данными между банком налогоплательщика и налоговым органом.

Источники данных, методики расчета и последствия для налогоплательщика в данном случае аналогичны российским: их применение позволяет установить среднестатистический объем налоговых обязательств налогоплательщика. Вместе с тем, выразительной особенностью данного порядка в Германии является то, что он же применяется при налоговом контроле за ценами и предусматривает особенности оценки этой величины. В частности, действует опровержимая презумпция того, что налогоплательщик занизил подлежащий налогообложению доход, если он отказывается предоставлять документы, имеющие отношение к транзакциями в оффшорных юрисдикциях; в представленных им документах отсутствует необходимая информация; документы были составлены несвоевременно; документы содержат необходимую информацию, однако есть основания предполагать, что задекларированный доход был занижен, при этом контрагент налогоплательщика, на-

<sup>40</sup> См. напр. п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

ходящийся в оффшорной юрисдикции, отказывается сотрудничать с налоговыми органами и представлять необходимую для контроля информацию и документы.

Во всех обозначенных случаях налоговый орган вправе за основу для корректировки взять вместо медианы наименее выгодную для налогоплательщика границу интервала цен, приемлемых для целей налогообложения. Кроме того, в соответствии с п. 4 ст. 162 Налогового кодекса Германии налоговые органы вправе в случае непредставления документов или представления документов, в которых отсутствует необходимая информация взыскать штраф в размере 5–10 % доначисленного налога, но не менее 5 000 евро; при нарушении сроков предоставления документов взыскать штраф в размере 100 евро за каждый день просрочки, но не более 1 млн евро.

Обратим внимание на то, что и в России, и в Германии данный институт имеет одну и ту же функцию — определение размера справедливой налоговой нагрузки в условиях отсутствия иного способа контроля правильности исчисления налога. Нельзя не отметить также и то, что применяемые на практике методы определения этой нагрузки по своему существу мало чем отличаются от методов сопоставимой рентабельности (Transactional Net Margin Method) и распределения прибыли (Profit Split Method), применяемых при налоговом контроле за ценами, что практически исключает возможность конкуренции расчетного метода с данным институтом. Вместе с тем, разница в результатах все-таки может наблюдаться, если выбор стоит между расчетным методом и применением доктрины оценки обоснованности налоговой выгоды в условиях отсутствия в транзакции экономического смысла, поскольку в первом случае выгоды налогоплательщику будут предоставлены исходя из среднестатистических показателей, а

во втором они будут отсутствовать в принципе.

### **Практический опыт разрешения коллизий рассматриваемых институтов в России и Германии**

Проведенный анализ показал, что применительно к российскому налоговому праву разница в результатах применения функционально-сопоставимых институтов квалификации наблюдается между доктриной оценки обоснованности налоговой выгоды (применительно к ситуациям отсутствия самостоятельной деловой цели и невозможности выявления реального экономического содержания соответствующей операции, в которых налогоплательщик может быть полностью лишен налоговой выгоды) и институтом налогового контроля за ценами и расчетным методом определения суммы налога, подлежащей уплате (поскольку при применении этих институтов в расчет будут взяты по меньшей мере среднестатистические расходы налогоплательщика или расходы аналогичных налогоплательщиков в сопоставимых условиях).

При этом конкуренция расчетного метода и методов контроля за ценами в России практически исключена, поскольку ввиду применения идентичных методик результаты расчетов будут вероятней всего совпадать. Германский опыт совместного применения названных институтов также подтверждает данный вывод.

**1. Коллизия «доктрина оценки обоснованности налоговой выгоды — налоговый контроль за ценами».**

В России накоплен многолетний опыт разрешения подобного рода коллизий, вызванных относительной схожестью условий применения институтов (взаимозависимость участников сделки и обусловленное этим существенное отклонение применяемых ими цен от уровня рыночных). Подход, неоднократно примененный ВАС РФ при разрешении



таких дел, заключался в том, что само по себе наличие взаимозависимости участников хозяйственных операций в отсутствие каких-либо доказательств получения необоснованной налоговой выгоды значения не имеет, а отклонение от уровня рыночных цен влечет за собой последствия, предусмотренные положениями НК РФ о контроле за ценами<sup>41</sup>. Иными словами, по мнению суда, применение доктрины оценки обоснованности налоговой выгоды требует соблюдения большего количества условий, чем того требует простой контроль цен для целей налогообложения.

Вместе с тем, после реформирования порядка налогового контроля за ценами (с 1 января 2012 г.) у налоговых органов пропала правовая база для проверки обоснованности применения цен по сделкам в ситуациях, когда эти сделки не признаются контролируруемыми. В этой связи, как уже было отмечено ранее, Минфин РФ, а вслед за ним ФНС РФ обозначили правовую позицию, в соответствии с которой налоговые органы сохраняют право контролировать соответствие примененных цен рыночным в таких ситуациях, однако уже в рамках камеральных и выездных налоговых проверок и с применением судебной доктрины оценки обоснованности налоговой выгоды. При этом налоговые органы вправе использовать для оценки размера такой выгоды методы, применяемые в отношении контролируемых сделок<sup>42</sup>.

Таким образом, по мнению налоговых органов, в отношении неконтролируемых сделок рассматриваемые институты применяются совместно, при этом порядок определения размера необоснованной налоговой выгоды, конкретизированный в письме Минфина РФ,

потенциально помогает избежать проблем с различной интерпретацией последствий их совместного применения. В отношении же контролируемых сделок как будто бы сохраняет свою актуальность позиция Президиума ВАС РФ по ранее рассмотренным делам.

Вместе с тем остается открытым вопрос о том, что принципиально изменилось с 1 января 2012 г. в условиях применения доктрины оценки обоснованности налоговой выгоды в части неконтролируемых сделок и почему результаты творческого переосмысления налоговыми органами положений НК РФ в отношении налогового контроля за ценами должны изменить ранее неоднократно высказанную ВАС РФ правовую позицию? До Президиума Верховного Суда РФ пока подобные дела не доходили, потому можно лишь предполагать их исход с той или иной степенью вероятности. Вместе с тем, максимально широкий перечень оснований применения доктрины, вполне вероятно, даст суду основания пересмотреть свою позицию с учетом изменений в законодательстве, что сделает еще более непредсказуемой практику применения данной доктрины.

В этом плане особенно показательны судебные акты по нашумевшему делу компании Орифлэйм Косметикс<sup>43</sup>, в рамках которого у суда был очевидный выбор между двумя институтами. Не останавливаясь подробно на фабуле дела, а также оставляя в стороне доводы «за» и «против» правовой позиции, занятой судами всех инстанций, отметим лишь, что суды могли с тем же успехом попытаться применить к суммам роялти, перечисляемым материнской компании, принцип необходимой дистанции, вместо того, чтобы отказывать (со ссылкой на необоснованность этой налоговой выгоды) в признании выплаченных сумм в качестве

<sup>41</sup> См. напр. Постановления Президиума ВАС РФ от 30 окт. 2007 г. № 8349/07, от 28 янв. 2008 г. № 12064/07, от 9 дек. 2008 г. № 9520/08, от 25 фев. 2010 г. № 12670/09, от 28 окт. 2010 г. № 8867/10 и др.

<sup>42</sup> Письмо Минфина РФ от 26 дек. 2012 г. № 03-02-07/1-316, Письмо ФНС РФ 16 сент. 2014 г. № ЕД-4-2/18674@.

<sup>43</sup> Определение Верховного Суда РФ от 14 янв. 2016 г. № 305-КГ15-11546 по делу № А40-138879/14.

расходов. Однако это привело бы к невозможности исполнения такого судебного акта, поскольку в условиях отсутствия реального постоянного представительства материнской компании в России взыскать налог на прибыль, подлежащий уплате с роялти в адрес такого представительства, было бы невозможно. В результате же в практике появилась правовая позиция, во многом противоположная господствующей до этого момента точке зрения: одного факта взаимозависимости и завышения размера роялти вполне может оказаться достаточно для применения Постановления Пленума ВАС РФ № 53 и лишения налогоплательщика налоговой выгоды полностью.

Такие коллизии вероятны и в будущем и решаться они должны принципиально иначе — путем устранения условий их возникновения. Анализ правоприменительной практики Германии показал, что на уровне высших судебных инстанций подобных споров не возникало. Причина, на наш взгляд, заключается в том, что результат подобного дела независимо от подлежащего применению института был бы одинаков. Объясняется это тем, что принцип приоритета существа над формой применяется в Германии, в том числе, в рамках налогового контроля за ценами<sup>44</sup>, а определение обязательств исходя из экономического содержания операций во многом основано на принципе необходимой дистанции. Иными словами, при равенстве результатов становится неважным, по какому пути вы к этому результату придете.

<sup>44</sup> Как следует из п. 1.65 Руководства ОЭСР по трансфертному ценообразованию [26], если существо операций отличается от их формы, налоговые органы вправе не учитывать квалификацию отношений, осуществленную налогоплательщиком, и, осуществив переквалификацию, определить уровень цен в соответствии с реальным экономическим содержанием операции. Аналогичный подход применяется в случае, если содержание каждой из совокупности операций в полной мере соответствует форме, однако в целом они образуют совершенно иное существо, не адекватное применённой форме.

2. Коллизия «доктрина оценки обоснованности налоговой выгоды — расчетный метод».

Наиболее показательным в плане разрешения такого рода коллизий в России является дело Камского завода железобетонных изделий и конструкций<sup>45</sup>, в рамках которого ВАС РФ сформулировал весьма универсальный подход, позволяющий сочетать доктрину оценки обоснованности налоговой выгоды с расчетным методом: если налоговым органом установлена недостоверность представленных налогоплательщиком документов и имеются основания предполагать наличие умысла на получение необоснованной налоговой выгоды либо не проявление должной осмотрительности при выборе контрагента, реальный размер предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль подлежит определению исходя из рыночных цен, применяемых по аналогичным сделкам.

Иными словами, суд позволил совместить расчетный метод и собственные ему методики применительно к определению налоговой базы по налогу на прибыль с доктриной оценки обоснованности налоговой выгоды. Однако в то же время суд исключил подобный подход в отношении налога на добавленную стоимость, поскольку, по его мнению, расчетный метод не может применяться при определении суммы налоговых вычетов по НДС<sup>46</sup>.

Применяемый в подобных ситуациях подход немецких судов практически идентичен. Вместе с тем, оба обозначенных подхода касаются, прежде всего, ситуаций, когда результаты применения расчетного метода и доктрины так или иначе могут совпадать. Действительная же проблема

<sup>45</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 3 июля 2012 г. № 2341/12 по делу № А71-13079/2010-А17.

<sup>46</sup> П. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

может возникнуть на практике в связи с тем, что в условиях отсутствия у налогоплательщика деловой цели и наличия оснований для применения доктрины, он вполне может отказаться от представления необходимых для проверки документов и добиться в результате расчета налоговой базы, а также подлежащих уплате налогов на основе среднеотраслевых показателей. Главным вопросом в таком случае — следует ли лишать такого налогоплательщика гарантий, предоставленных подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ? Или он, как и любой другой налогоплательщик, имеет право заплатить ту сумму, которую обычный налогоплательщик заплатил бы в сопоставимых условиях, несмотря на реализацию им схемы уклонения от уплаты налога?

Найти подобного дела не удалось ни в практике российских, ни немецких судов, но это совершенно не исключает возможности существования подобных ситуаций в реальной жизни, что требует адекватного подхода к ее разрешению, не создающего у налогоплательщиков стимулов к тому или иному поведению. Таким образом, решение лежит все там же — в определении универсальных последствий для налогоплательщика независимо от применяемого института.

### **Заключение**

Конкуренция правовых институтов противодействия уклонению от уплаты налогов вероятней всего неизбежна, поскольку инструменты налогового планирования, как и инструменты противодействия этому явлению, развиваясь по спирали, все больше и больше усложняют систему налогового права. Вместе с тем эта конкуренция не должна создавать правовой неопределенности, поскольку степень развитости экономики определяется во многом не уровнем налоговой нагрузки, а стабильностью и предсказуемостью условий ведения бизнеса.

Разрешение коллизии и ее недопущение, как два альтернативных способа решения одной и той же проблемы,

с точки зрения эффективности не являются равнозначными. В частности, как показал анализ, непрерывное развитие правоприменительной практики влечет за собой изменения, которые практически невозможно учесть в момент принятия решения по коллизии, а это неизбежно делает его лишь временным и не самым оптимальным выходом из ситуации. В этом контексте гораздо более правильным и соответствующим опыту развитых стран представляется исключение возможности коллизии.

Лучшим способом такого исключения является проектирование последствий применения институтов противодействия уклонению от уплаты налогов нейтральными по отношению к тому, какой конкретно из институтов применяется (результат должен быть всегда одинаков). Данный вывод соответствует не только принципу нейтральности, как одному из фундаментальных принципов построения налоговой системы, но и принципу равенства, поскольку результаты налогового контроля очевидно не должны зависеть от применяемой в целях квалификации деятельности налогоплательщика нормы.

Для повышения нейтральности системы противодействия уклонению от уплаты налогов в России, на наш взгляд, необходимо:

- инкорпорировать принцип приоритета существа над формой в институт налогового контроля по следам между взаимозависимыми лицами;
- инкорпорировать доктрину оценки обоснованности налоговой выгоды в НК РФ, исключив по возможности присущую ей в настоящий момент казуистику, а также более четко обозначив порядок расчета той выгоды, которая признается необоснованной, в каждом из случаев (и прежде всего в тех, когда налогоплательщик по тем или иным причинам может быть лишен налоговой выгоды полностью);
- расширить спектр оснований применения расчетного метода в соответствии со сложившейся де-

факто практикой, а также прямо предусмотреть возможность использования в его рамках методик, предназначенных для налогового контроля за ценами.

Представленное видение решения проблемы конкуренции является дискуссионным и не претендует на исчерпывающий характер. Множество проблем в области конкуренции осталось за рамками настоящей статьи, в частности:

- идентификация, систематизация и описание роли в системе противодействия уклонению от уплаты налогов специальных средств и методов, не являющихся институтами налогового права;

- соотношение институтов квалификации и функционального толкования норм законодательства о налогах и сборах;

- конкуренция общих и специальных норм, направленных на противодействие уклонению от уплаты налогов и т. д.

В этой связи требуется дальнейший анализ правоприменительной практики в данной сфере и выработка подходов, которые можно было бы внедрить в российское законодательство о налогах и сборах и которые бы учитывали оптимальные способы решения обозначенных проблем.

### Список использованной литературы

1. Avi-Yonah R. The Effective Tax Rate of the Largest US and EU Multinational [Electronic resource] / R. Avi-Yonah, Y. Lahav // University of Michigan Law School. Program in Law & Economics, Working Paper. — Michigan, 2011. — № 41. — Mode of access : <http://law.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1150&context=umichlaw-ps-empirical>.
2. Clausing K. A. The Revenue Effects of Multinational Firm Income Shifting / K. A. Clausing // Tax Notes. — 2011. — 28 March. — P. 1580–1586.
3. Dharmapala D. Earnings Shocks and Tax-Motivated Income-Shifting: Evidence from European Multinationals : CESifo Working Paper, Public Finance, № 3791 / D. Dharmapala, N. Riedel // Journal of Public Economics. — 2013. — Vol. 97. — P. 95–107.
4. Dischinger M. Profit Shifting by Multinationals: Indirect Evidence from European Micro Data [Electronic resource] : Munich Discussion Paper No. 2007-30. — University of Munich, Department of Economics, 2007 / M. Dischinger. — Mode of access : <http://epub.ub.uni-muenchen.de/2029/>.
5. Fuest C. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Expenditures in Developing Countries: a Review of the Literature [Electronic resource] : Report prepared for the UK Department for International Development (DFID) / Clemens Fuest, Nadine Riedel. — Oxford University Centre for Business Taxation, 2009. — Mode of access: [www.dfid.gov.uk/r4d/PDF/Outputs/EcoDev/60670\\_TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf](http://www.dfid.gov.uk/r4d/PDF/Outputs/EcoDev/60670_TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf).
6. Fuest C. Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries: the Role of International Profit Shifting [Electronic resource] : Working Paper 10/12 / Clemens Fuest, Nadine Riedel. — Oxford University Centre for Business Taxation, 2010. — 60 p. — Mode of access : [www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/working\\_papers/WP1012.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/working_papers/WP1012.pdf).
7. Gravelle J. G. Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion [Electronic resource] : CRS Report for Congress / J. G. Gravelle. — Congressional Research Service, 2010. — Mode of access : [www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf](http://www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf).
8. Grubert H. Foreign Taxes and the Growing Share of U.S. Multination Company Income Abroad: Profits, Not Sales, Are Being Globalized [Electronic resource] : Working Paper No. 103 / H. Grubert. — Office of Tax Analysis, February 2012. — Mode of access : [www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/taxanalysis/Documents/OTA-W2012-103-Multinational-Income-Globalized-Feb-2012.pdf](http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/taxanalysis/Documents/OTA-W2012-103-Multinational-Income-Globalized-Feb-2012.pdf).

9. Grubert H. Intangible Income, Intercompany Transactions, Income Shifting, and the Choice of Location / H. Grubert // *National Tax Journal*. — 2003. — Vol. 56, № 1, part 2. — P. 221–242.

10. Heckemeyer J. Profit Shifting Channels of Multinational Firms – a Meta Study [Electronic resource] : Paper presented at IIPF Congress August 2012 / J. Heckemeyer, M. Overesch. — Mode of access : [http://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db\\_name=IIPF68&paper\\_id=434](http://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=IIPF68&paper_id=434).

11. Huizinga H. International profit shifting within multinationals: A multi-country perspective [Electronic resource] : Economic Papers No. 260, December 2006 / H. Huizinga, L. Laeven. — Mode of access : [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/publication590\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication590_en.pdf).

12. Morgan J. P. North America Equity Research, Global Tax Rate Makers: Undistributed Foreign Earnings Top \$1.7 Trillion; At least 60% of Multinational Cash is Abroad, 16 May 2012.

13. Markle K. S. Cross-country Comparisons of corporate income taxes : Working Paper No. 16839, February 2011 / K. S. Markle, D. A. Hackelford // *National Tax Journal*. — 2012. — Vol. 65, iss. 3. — P. 493–527.

14. McDonald M. Income Shifting from Transfer Pricing: Further Evidence from Tax Return Data [Electronic resource] : OTA Technical Working Paper 2, July 2008 / M. McDonald. — Washington D.C., U.S. Department of the Treasury, Office of Tax Analysis, 2008. — Mode of access : [www.treasury.gov/resourcecenter/tax-policy/tax-analysis/documents/otattech02.pdf](http://www.treasury.gov/resourcecenter/tax-policy/tax-analysis/documents/otattech02.pdf).

15. Weichenrieder A. J. Profit Shifting in the EU – Evidence from Germany [Electronic resource] / A. J. Weichenrieder. — University of Frankfurt & CESifo, 7 April 2006. — Mode of access : [www.ifs.org.uk/conferences/etpf\\_weichenreider.pdf](http://www.ifs.org.uk/conferences/etpf_weichenreider.pdf).

16. Yorgason D. R. Collection of data on income and other taxes in surveys of U.S. multinational enterprises [Electronic resource] / Daniel R. Yorgason. — Washington, DC, U.S. Department of Commerce, Bureau of Economic Analysis, 2009. — Mode of access : [www.bea.gov/papers/pdf/Yorgason\\_multinational\\_taxes.pdf](http://www.bea.gov/papers/pdf/Yorgason_multinational_taxes.pdf).

17. Быков С. С. Роль противодействия уклонению от уплаты налогов в системе российского налогового права / С. С. Быков // *Налоги и финансовое право*. — 2012. — № 9. — С. 124–129.

18. Быков С. С. Методы противодействия уклонению от уплаты налогов: классификация и проблемы применения / С. С. Быков, Е. С. Кутузова // *Известия Иркутской государственной экономической академии*. — 2012. — № 5 (85). — С. 29–33.

19. Милоголов Н. С. Борьба с размыванием налоговой базы: российская практика и зарубежный опыт / Н. С. Милоголов // *Налоговед*. — 2015. — № 9. — С. 28–37.

20. Саркисян Г. И. Трансграничные выплаты роялти в практике международных компаний / Г. И. Саркисян // *Налоговед*. — 2015. — № 2. — С. 65–73.

21. Schön W. Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany / W. Schön // *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management* / ed. by J. Freedman. — Oxford : Oxford University Centre for Business Taxation, 2008. — P. 47–55.

22. Быков С. С. К дискуссии о понятии противодействия уклонению от уплаты налогов и его значении в признании налогового права самостоятельной отраслью / С. С. Быков // *Известия Иркутской государственной экономической академии*. — 2014. — № 1. — С. 90–99.

23. Киреенко А. П. Различия и взаимосвязь теневой экономики и уклонения от уплаты налогов / А. П. Киреенко // *Налоги и финансовое право*. — 2012. — № 9. — С. 164–171.



24. Вылкова Е. С. Сравнение конкурентоспособности налоговых систем Германии и России / Е. С. Вылкова // *Налоги и финансовое право*. — 2013. — № 9. — С. 231–239.
25. Черданцев А. Ф. Толкование права и договора : учеб. пособие / А. Ф. Черданцев. — М. : Юнити-Дана, 2003. — 381с.
26. Александров А. С. «Ответ Керзона» современным криминалистам / А. С. Александров // *Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России*. — 2011. — № 2 (15). — С. 303–310.
27. Александров А. С. Криминалистическая тактика и уголовно-процессуальная стратегия / А. С. Александров // *Криминалистическая тактика: современное состояние и перспективы развития: сб. материалов 56-х криминалистических чтений*. — М. : Академия управления МВД России, 2015. — С. 29–36.
28. Michaels R. The Functional Method of Comparative Law / R. Michaels // *The Oxford Handbook of Comparative Law* / ed. by Mathias Reimann, Reinhard Zimmermann. — Oxford University Press, 2008. — P. 339–382.
29. Лысенко Е. А. Концепция налоговой выгоды: о кодификации правовых доктрин / Е. А. Лысенко // *Налоговед.* — 2015. — № 8. — С. 58–71 ; № 9. — С. 39–49.
30. Хаванова И. Переквалификация сделок: «игры разума» на поле судебных доктрин / И. Хаванова // *Налоговый вестник*. — 2013. — № 2. — С. 75–82.
31. Zimmer F. Forms and Substance in Tax Law : General Report / F. Zimmer // *Cahiers de droit fiscal international: 56th annual IFA Congress in Oslo*. — Norway, 2002. — Vol. 87a. — P. 19–67.

### References

1. Avi-Yonah R., Lahav Y. *The Effective Tax Rate of the Largest US and EU Multinational : Working Paper*. University of Michigan Law School. Program in Law & Economics. Michigan, 2011, no. 41. Available at: <http://law.bepress.com/cgi/viewcontent.cgi?article=1150&context=umichlwps-empirical>.
2. Clausing K. A. The Revenue Effects of Multinational Firm Income Shifting. *Tax Notes*, 2011, 28 March, pp. 1580–1586.
3. Dharmapala D., Riedel N. Earnings Shocks and Tax-Motivated Income-Shifting: Evidence from European Multinationals. CESifo Working Paper, Public Finance, № 3791. *Journal of Public Economics*, 201, vol. 97, pp. 95–107.
4. Dischinger M. *Profit Shifting by Multinationals: Indirect Evidence from European Micro Data*. Munich Discussion Paper No. 2007-30. University of Munich, Department of Economics, 2007. Available at: <http://epub.ub.uni-muenchen.de/2029/>.
5. Fuest C., Riedel N. *Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Expenditures in Developing Countries: a Review of the Literature*. Report prepared for the UK Department for International Development (DFID). Oxford University Centre for Business Taxation, 2009. Available at: [www.dfid.gov.uk/r4d/PDF/Outputs/EcoDev/60670-TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf](http://www.dfid.gov.uk/r4d/PDF/Outputs/EcoDev/60670-TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf).
6. Fuest C., Riedel N. *Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries: the Role of International Profit Shifting*. Working Paper 10/12. Oxford University Centre for Business Taxation, 2010. 60 p. Available at: [www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/working\\_papers/WP1012.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/working_papers/WP1012.pdf).
7. Gravelle J. G. *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*. CRS Report for Congress. Congressional Research Service, 2010. Available at: [www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf](http://www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf).
8. Grubert H. *Foreign Taxes and the Growing Share of U.S. Multination Company Income Abroad: Profits, Not Sales, Are Being Globalized*. Working Paper No. 103. Office of Tax Analysis, February 2012. Available at: [www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/taxanalysis/Documents/OTA-W2012-103-Multinational-Income-Globalized-Feb-2012.pdf](http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/taxanalysis/Documents/OTA-W2012-103-Multinational-Income-Globalized-Feb-2012.pdf).

9. Grubert H. Intangible Income, Intercompany Transactions, Income Shifting, and the Choice of Location. *National Tax Journal*, 2003, vol. 56, no. 1, part 2, pp. 221–242.
10. Heckemeyer J., Overesch M. *Profit Shifting Channels of Multinational Firms – a Meta Study*. Paper presented at IIPF Congress August 2012. Available at: [http://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db\\_name=IIPF68&paper\\_id=434](http://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=IIPF68&paper_id=434).
11. Huizinga H., Laeven L. *International profit shifting within multinationals: A multi-country perspective*. *Economic Papers* No. 260, December 2006. Available at: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/publication590\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication590_en.pdf).
12. Morgan J. P. *North America Equity Research, Global Tax Rate Makers: Undistributed Foreign Earnings Top \$1.7 Trillion; At least 60% of Multinational Cash is Abroad*, 16 May 2012.
13. Markle K. S. Hackelford D. A. Cross-country Comparisons of corporate income taxes. Working Paper No. 16839, February 2011. *National Tax Journal*, 2012, vol. 65, iss. 3, pp. 493–527.
14. McDonald M. *Income Shifting from Transfer Pricing: Further Evidence from Tax Return Data*. OTA Technical Working Paper 2, July 2008. Washington D.C., U.S. Department of the Treasury, Office of Tax Analysis, 2008. Available at: [www.treasury.gov/resourcecenter/tax-policy/ta-x-analysis/documents/otatech02.pdf](http://www.treasury.gov/resourcecenter/tax-policy/ta-x-analysis/documents/otatech02.pdf).
15. Weichenrieder A. J. *Profit Shifting in the EU – Evidence from Germany*. University of Frankfurt & CESifo, 7 April 2006. Available at: [www.ifs.org.uk/conferences/etpf/weichenreider.pdf](http://www.ifs.org.uk/conferences/etpf/weichenreider.pdf).
16. Yorgason D. R. *Collection of data on income and other taxes in surveys of U.S. multinational enterprises*. Washington, DC, U.S. Department of Commerce, Bureau of Economic Analysis, 2009. Available at: [www.bea.gov/papers/pdf/Yorgason\\_multinational\\_taxes.pdf](http://www.bea.gov/papers/pdf/Yorgason_multinational_taxes.pdf).
17. Bykov S. S. *Nalogi i finansovoe pravo = Taxes and Financial Law*, 2012, no. 9, pp. 124–129. (In Russian).
18. Bykov S. S., Kutuzova E. S. Methods of counteraction to tax evasion: classification and problems of their application. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2012, no. 5 (85), pp. 29–33. (In Russian).
19. Milogolov N. S. *Nalogoved*, 2015, no. 9, pp. 28–37. (In Russian).
20. Sarkis'yan G. I. *Nalogoved*, 2015, no. 2, pp. 65–73. (In Russian).
21. Schön W. Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany. In Freedman J. (ed.). *0Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*. Oxford University Centre for Business Taxation, 2008, pp. 47–55. (In Russian).
22. Bykov S. S. To discussion on the notion of counteraction against tax evasion and tax avoidance and their value in recognition of tax law as an independent branch. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii = Izvestiya of Irkutsk State Economics Academy*, 2014, no. 1 (93), pp. 90–99. (In Russian).
23. Kireenko A. P. *Nalogi i finansovoe pravo = Taxes and Financial Law*, 2012, no. 9, pp. 164–171. (In Russian).
24. Vylkova E. S. *Nalogi i finansovoe pravo = Taxes and Financial Law*, 2013, no. 9, pp. 231–239. (In Russian).
25. Cherdantsev A. F. *Tolkovanie prava i dogovora*. Moscow, Yuniti-Dana Publ., 2003. 381 p.
26. Aleksandrov A. S. *Yuridicheskaya nauka i praktika : Vestnik Nizhegorodskoi akademii MVD Rossii = Legal Science and Practice: Journal of Nizhniy Novgorod Academy of the Ministry of the Interior of the Russian Federation*, 2011, no. 2 (15), pp. 303–310. (In Russian).
27. Aleksandrov A. S. *Kriminalisticheskaya taktika: sovremennoe sostoyaniye i perspektivy razvitiya. Materialy 56-kh kriminalisticheskikh chtenii*. Moscow, The Academy of Management of Ministry of Internal Affairs Publ., 2015, pp. 29–36. (In Russian).

28. Michaels R. The Functional Method of Comparative Law. In Reimann M., Zimmermann R. (eds.). *The Oxford Handbook of Comparative Law*. Oxford University Press, 2008, pp. 339–382.

29. Lysenko E. A. *Nalogoved*, 2015, no. 8, pp. 58–71 ; no. 9, pp. 39–49. (In Russian).

30. Khavanova I. *Nalogovyi vestnik = Taxation Bulletin*, 2013, no. 2, pp. 75–82. (In Russian).

31. Zimmer F. Forms and Substance in Tax Law : General Report. *Cahiers de droit fiscal international: 56th annual IFA Congress in Oslo*. Norway, 2002, Vol. 87a, pp. 19–67.

### Информация об авторах

Быков Степан Сергеевич — кандидат экономических наук, доцент, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, e-mail: [bstepan@yandex.ru](mailto:bstepan@yandex.ru).

Гэрит Фрошер — доктор юридических наук, профессор, Институт международного налогового права, Университет Гамбурга, 20146, Германия, Гамбург, ул. Зеданштрассе, 19, e-mail: [gerit.frotscher@ifs.uni-hamburg.de](mailto:gerit.frotscher@ifs.uni-hamburg.de).

### Authors

Bykov Stepan Sergeevich — PhD in Economics, Associate Professor, Department of taxes and customs, Baikal State University, 11 Lenin St., 664003, Irkutsk, Russia; e-mail: [bstepan@yandex.ru](mailto:bstepan@yandex.ru).

Gerrit Frotscher — PhD in Law, Professor, International Tax Institute («IFS»/ «Interdisziplinäres Zentrum für Internationales Finanz- und Steuerwesen») of the University of Hamburg, Sedanstraße 19, 20146, Hamburg, e-mail: [gerit.frotscher@ifs.uni-hamburg.de](mailto:gerit.frotscher@ifs.uni-hamburg.de).